Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
3e chambre

N° 35619 du rôle
Inscrit le 19 décembre 2014

Audience publique du 10 mai 2016

Recours formé par
Monsieur ..., …,
contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2003 à 2009 et 2011,
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 35619 du rôle et déposée le 19 décembre 2014 au greffe du tribunal administratif par Maître Christian Rollmann, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à L-…, tendant principalement à la réformation, sinon subsidiairement à l'annulation des bulletins rectifiés de l'impôt sur le revenu des années 2003 à 2008 et des bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2009 et 2011, tous émis le 13 mars 2013 par le bureau d'imposition Luxembourg 8, section des personnes physiques de l'administration des Contributions directes ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 18 mars 2015 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 17 avril 2015 par Maître Christian Rollmann au nom et pour compte de Monsieur ... ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 11 mai 2015 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les bulletins de l'impôt sur le revenu déférés ;

Le juge rapporteur entendu en son rapport et Maître Christian Rollmann, ainsi que Monsieur le délégué du gouvernement Eric Pralong en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 6 janvier 2016.

Il résulte des déclarations non contestés des parties et des pièces versées en cause, et notamment du dossier administratif que Monsieur ... fut engagé en date du 11 mai 2001 par la société anonyme ... s.a..

Le contrat de travail en question fut résilié par le biais d'une convention intitulée « *Termination of Executive Compensation Agreement* » signée en date du 17 décembre 2009,

dans le cadre de laquelle Monsieur ... se fit accorder le paiement d'une somme de …,- euros, qui fut payée le 18 décembre 2009.

Le 13 mars 2013, le bureau d'imposition Luxembourg 8 de l'administration des contributions directes, section personnes physiques, ci-après désigné par « le bureau d'imposition », émit à l'égard de Monsieur ... les bulletins de l'impôt sur le revenu rectifiés des années 2003 à 2008 ainsi que les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2009 et 2011.

Le 11 juin 2013, le mandataire de Monsieur ... introduisit une réclamation auprès du direceteur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », contre les bulletins précités.

Le directeur n'ayant pas répondu à sa réclamation, Monsieur ... a, par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 19 décembre 2014, fait introduire un recours tendant principalement à la réformation, sinon subsidiairement à l'annulation des bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2003 à 2009 et 2011, tels qu'émis en date du 13 mars 2013.

Quant à la recevabilité du recours force est au tribunal de constater qu'il résulte des dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », ci-après désigné par « AO » et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif que le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre des bulletins de l'impôt sur le revenu, en l'absence d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes ayant statué sur les mérites d'une réclamation dirigée contre ces bulletins endéans le délai de six mois à partir de l'introduction de la réclamation. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours principal en réformation en ce qu'il entend déférer au tribunal les bulletins prévisés de l'impôt sur le revenu pour les années 2003 à 2009 et 2011, émis le 13 mars 2013.

Le recours en réformation ayant par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi, il est à déclarer recevable.

En conséquence, il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

A l'appui de son recours le demandeur explique se sentir lésé par deux espèces d'imposition de ses revenus, à savoir d'une part, par les rajoutes variables annuelles à ses salaires des exercices fiscaux 2003 à 2009 et 2011 de respectivement … euros, … euros, … euros, … euros, … euros et … euros, et, d'autre part, par une rajoute unique d'un montant de … euros à son salaire de 2009, toutes imposées au tarif progressif normal.

Le demandeur fait plus particulièrement plaider que les revenus variables ajoutés annuellement à ses salaires des différents exercices fiscaux en question seraient à qualifier de tantièmes lui payés annuellement par la société anglaise « ... ... » en sa qualité d'administrateur (director's fees).

En se basant sur les articles XVI relatif au tantièmes et XXV sur le règlement du droit et du mode d'imposition contenus dans la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l´évasion fiscale en matière d´impôts sur le revenu et la fortune signée à Londres le 24 mai 1967, ainsi que sur l'article 134 paragraphe (1) LIR, il soutient que ces tantièmes variables lui payés annuellement par la société « ... ... » auraient dû être exonérés au Luxembourg.

Ces tantièmes annuels, qui auraient été qualifiés de « *bonis ...s* » par l'administration des Contributions directes, auraient été communiqués au bureau d'imposition par un tiers mal informé, étant donné que ces mêmes revenus seraient étrangers à son occupation salariale luxembourgeoise et n'auraient d'ailleurs pas figuré sur les certificats de salaires annuels établis par un tiers comptable pour son employeur luxembourgeois, contrairement à d'autres bonis lui versés par son employeur ... Luxembourg s.a. et figurant sur sa fiche de salaire. Ces sommes, étrangères à son emploi salarié au Luxembourg, lui auraient été versées en livres sterling par la société anglaise « ... ... », filiale autonome du groupe mondial ..., et auraient de ce fait dû être exonérées au Luxembourg, quoique contribuant à la progression du taux global d'imposition. Il donne plus particulièrement à considérer que pendant les périodes litigieuses, à savoir entre mai 2002 et avril 2012, il aurait été administrateur auprès de la société anglaise « ... ... », laquelle aurait été seule débitrice des tantièmes en question.

Monsieur d'... ajoute qu'au cours de l'établissement des bulletins d'impôt litigieux des années 2003 à 2009 et 2011, il n'aurait pas reçu de questionnaire basé sur le § 205 (3) AO de la part du bureau d'imposition et ce malgré le fait qu'il aurait eu droit à une telle ouverture de justification, respectivement de défense. Il ajoute que si le bureau d'imposition lui reproche la non-déclaration des montants correspondants aux tantièmes perçus par la société « ... ... » pour le calcul de la progression du taux luxembourgeois, ce même bureau aurait dû savoir que son informateur est une personne controversée, avec laquelle il se trouverait en conflit judiciaire et il est d'avis que si les renseignements seraient parvenus au bureau d'imposition via le bureau de renseignement du fisc britannique, ce dernier aurait expliqué l'application des articles XVI sur les tantièmes et XXV sur le règlement du droit et du mode d'imposition contenus dans la Convention contre les doubles impositions prémentionnée conclue entre le Royaume-Uni et le Luxembourg.

En ce qui concerne le revenu prévisé de … euros ajouté à son salaire de 2009, le demandeur fait plaider qu'il constituerait en réalité un dédit alloué pour l'abandon, respectivement le non-exercice d'une activité, ou encore l'abandon d'une participation au bénéfice, voire une indemnité ou un avantage pour perte ou en lieu et place de recettes au sens de l'article 11 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après dénommée « LIR ».

En se prévalant des articles 132 (1) 4 LIR, 131 (1) b) LIR et 11 (1) ou (2) LIR, le demandeur affirme que cette somme perçue à titre d'indemnités, d'avantages ou de dédits, aurait dû être imposée en tant que revenu extraordinaire suivant la méthode de la progression du tarif arrêté au quart de la somme du revenu extraordinaire plus le revenu ordinaire par application.

Le demandeur explique plus particulièrement qu'en 2007, la société-mère du groupe « ... » se serait réservée le droit de pouvoir disposer pour certaines raisons de son « *key officer* », à savoir lui-même, ce qu'il aurait d'ailleurs accepté à travers la signature du « *Exécutive Compensation Agreement* » en date du 1er juillet 2007. En 2009, au moment où la société en question aurait décidé de le licencier pour cession d'entreprise, elle lui aurait payé une indemnité, avantage ou dédit en contrepartie de la perte, respectivement en lieu et place de recettes professionnelles, ou alors pour l'abandon, le non-exercice de son activité au sein de l'entreprise et du groupe d'entreprises, ainsi que pour l'abandon de sa participation aux bénéfices ou de telles perspectives. Il ajoute que la rupture de son contrat de travail aurait pris effet à la signature en 2009 du « *Termination of Executive Compensation Agreement* », signature à laquelle il aurait d'ailleurs été forcé vu l'absence de toute autre issue lui offerte par son patron et le nouvel actionnaire, à savoir la société allemande Minimax, de sorte que ce serait à tort que le bureau d'imposition aurait retenu une volonté commune dans le chef des deux parties. Ce serait plutôt la volonté commune de son patron et des repreneurs de la société ... qui aurait conduit à son départ, le demandeur évaluant son préjudice fiscal à …,- euros pour taxation de son dédit au taux progressif.

L'allocation lui promise aurait valu au groupe ... le service sans faille de son employé dirigeant au Luxembourg et aurait été justifiée par son acceptation de réserver toute sa carrière professionnelle et une bonne partie de son temps libre au groupe ... s.a., ce qui serait d'ailleurs corroboré par le fait que lors du changement de l'actionnariat du groupe ... en 2009, il aurait été le premier à être limogé pour ne pas avoir fait partie des négociations de cession des actions et entreprises au nouvel actionnaire et ses dirigeants conseillers pour lesquels, il constituerait un concurrent.

Le demandeur fait encore valoir que le mode d'imposition d'un tel revenu extraordinaire devrait en principe être limité dans la progression du tarif car la somme payée couvrirait des indemnités et avantages accordés pour perte de recettes professionnelles ou encore pour un dédit, c'est-à-dire « *la somme représentant les dommages et intérêts conventionnels qui est due par celle des parties qui, lorsque leur contrat le prévoit, permet à celui au profit duquel le dédit a été convenu, de renoncer à l'exécution de ce contrat* » pour l'abandon de son activité ou le non-exercice de son activité et l'abandon de sa participation au bénéfice de l'entreprise, ou du groupe d'entreprise, et de la perspective à pareille participation, sommes qui représenteraient des revenus professionnels imposables au Luxembourg par application des articles 132 (1) LIR, 131 (1) LIR et 11 (1) ou (2) LIR.

Monsieur d'... donne par ailleurs à considérer que les certificats de salaire des années 2003 à 2009 et 2011 auraient comporté pour l'année 2009 l'indemnité, l'avantage ou le dédit de …,- euros, inclusion qui aurait été opérée suivant la décision du bureau d'imposition du 16 juillet 2010 au motif que la somme allouée ne couvrirait pas plus que douze mois d'activités perdues au total. Or, le calcul tel que versé en cause par ses soins montrerait bien que sur une liste couvrant neuf années de salaires, ce même montant constituerait une recette de substitution qui couvrirait deux années et dix mois de ses salaires annuels ordinaires.

Finalement, le demandeur affirme que pour parer à un vide de gestion trop brutal, les nouveaux actionnaires de la société ... aurait fini par le réembaucher dans un premier temps, pour le licencier de nouveau peu de temps après et ce sans motif valable.

Le délégué du gouvernement de son côté conclut au rejet du recours sous analyse en soulignant en premier lieu que contrairement aux affirmations du demandeur le § 205 (3) AO ne serait pas applicable en l'espèce dans la mesure où les bulletins de 2003 à 2008 auraient été rectifiés pour faits nouveaux et seraient légalement basés sur le § 222 alinéa 1 n°1 AO. Par ailleurs, ce même paragraphe ne saurait trouver application lorsque, comme ce serait le cas en l'espèce, le contribuable omet délibérément de déclarer des revenus imposables. La partie étatique précise plus particulièrement que par courrier daté au 22 février 2013, le comptable de la société ... s.a. aurait informé le bureau d'imposition de l'existence du paiement de bonis au demandeur durant les années 2002 à 2012 de la part d'une filiale domiciliée au Royaume-Uni. Dans ce même courrier il aurait été précisé que les activités du demandeur dans les filiales du groupe ... n'auraient été que très restreintes et que ses déplacements au Royaume-Uni n'auraient guère dépassé les 10 jours par an. Il met en exergue le fait que le demandeur n'aurait pas déclaré ces bonis perçus annuellement ce qui serait même susceptible de constituer une infraction pénale conformément aux dispositions du § 396 AO. Dans la mesure où il ne résulterait par ailleurs pas des pièces versées en cause que ces mêmes bonis auraient déjà été imposés au Royaume-Uni les articles XVI et XXV de la Convention contre les doubles impositions conclue entre le Royaume-Uni et le Luxembourg ne seraient pas applicables en l'espèce.

S'il ne conteste pas que Monsieur d'... a fait l'objet d'un « *appointment of director* » de la part de la société anglaise « ... ... », le délégué du gouvernement donne à considérer qu'aucune mention ne serait cependant faite dans ce « *appointment of director* » en ce qui concerne les fonctions lui attribuées ou encore les responsabilités lui incombant. Il ne résulterait d'ailleurs également pas de ce document que Monsieur d'… serait membre du conseil d'administration ou de surveillance, la partie étatique donnant encore à considérer que la notion de conseil d'administration en droit continental et luxembourgeois serait plus restrictive que la notion anglo-saxonne de « *director* ». Il ajouta que la nature et l'objet exacts des paiements effectués par la société anglaise « ... ... » au demandeur, respectivement en quelle qualité ce dernier a perçu ces revenus ne résulteraient pas des pièces versées en cause.

En ce qui concerne la somme de …,- euros touchée en 2009 par le demandeur, le délégué du gouvernement affirme qu'il aurait appartenu à ce dernier de rapporter la preuve de la qualification de revenu extraordinaire de ce même montant. A cet égard, il précise que le 17 décembre 2009, le demandeur et son employeur auraient mis fin d'un commun accord au « *Exécutive Compensation Agreement* » conclu en 2007 et ce notamment moyennant paiement d'une indemnité conventionnelle de …,- euros laquelle aurait été prévue dans le « *Exécutive Compensation Agreement* » en cas de résiliation de ce même contrat. Cette indemnité aurait dès lors été négociée au moment de la conclusion de ce même contrat et constituerait dès lors une rémunération au sens de l'article 95 LIR et non pas une recette de substitution au sens de l'article 11 LIR.

Le délégué du gouvernement est dès lors d'avis que la somme en question ne saurait être qualifiée de revenu extraordinaire au sens de l'article 132 (1) 2a LIR et être imposée au taux

réduit, étant donné qu'elle n'aurait pas été versée pour des raisons indépendantes de la volonté du demandeur, mais aurait bien été convenu dans le cadre du « *Exécutive Compensation Agreement* ».

A titre subsidiaire, et pour le cas où le tribunal devait estimer que l'article 11 LIR serait applicable en l'espèce, la partie étatique fait plaider que l'indemnité en question ne pourrait être considérée que comme un avantage au sens de l'article 11 (1) LIR dans la mesure où il ne s'agirait évidemment pas d'une recette de substitution, mais d'une indemnité conventionnelle consistant dans une somme unique déterminée par avance. Or, un avantage au sens de l'article 132 (4) LIR ne saurait être imposé en tant que revenu extraordinaire pour ne pas être visé par l'article 132 (4) LIR.

En tout état de cause, et même si la somme en question devait être qualifiée de dédit ou d'indemnité au sens de l'article 11 LIR, le délégué du gouvernement fait valoir que la condition de l'article 132 (1) selon laquelle « […] *ils remplacent des revenus se rapportant à une période autre que l'année d'imposition* » ne serait pas remplie en l'espèce et il conclut au rejet du recours sous analyse.

Dans son mémoire en réplique le demandeur souligne que les bulletins litigieux auraient été émis suite à une dénonciation émise dans l'intérêt propre de son ancien employeur avec le concours de la société à responsabilité limité … s.à r.l., ci-après désignée par « … s.à r.l. » et ceci pour des périodes de temps où son ancien employeur aurait encore été dirigé par les anciens actionnaires, de sorte qu'il y aurait lieu de se poser la question si l'obligation du contradictoire aurait été respectée. Il s'étonne en outre du fait que ni la société ... s.a., ni … s.à r.l., ni même le service d'imposition ne se soucieraient de la question de savoir si l'affaire ne devrait pas faire l'objet d'un appel en responsabilité pour retenues sur traitements et salaires versés illégalement, car il s'agirait *in fine* de retenues sur traitements et salaires sciemment non opérés par la société luxembourgeoise ... s.a..

En mettant en exergue l'opposition qui existerait entre les conclusions de … s.à r.l. et les certifications d'audit de la société anglaise … Angleterre sur l'essence réelle de la « *prétendue société écran anglaise ... ...* », le demandeur souligne que les paiements qui lui auraient été faits par cette dernière auraient été sans charges ni dettes pour la société luxembourgeoise ... s.a., de sorte que les articles XVI et XXV contenus dans la Convention contre les doubles impositions conclue entre le Royaume-Uni et le Luxembourg auraient bien vocation à s'appliquer.

Le demandeur rappelle encore que ce serait les repreneurs de la société … s.a., à savoir la société allemande …, et plus particulièrement les directeurs de celle-ci, qui auraient contribué à son premier licenciement en 2009 et cela sans que les anciens actionnaires auraient eu leur mot à dire dans le choix de la nomination du nouveau directeur de la société ... s.a. après la reprise de la société en 2009. Il ajoute qu'il aurait été réengagé en décembre 2009 alors que les nouveaux patrons germanophones ne se seraient pas rendus compte de la difficulté de gérer une équipe francophone, le demandeur estimant que son retour aurait été préprogrammé dès son départ. Il aurait ainsi été licencié sous la garde des anciens actionnaires américains de la société ... s.a. et aurait bénéficié d'une indemnité, d'un avantage, respectivement d'un dédit en contrepartie de la perte, ou en lieu et place de recettes professionnelles, toutes imposables au Luxembourg pour un

poste équivalent au sein de la société ... s.a., mais sous de nouvelles conditions financières et de précarité d'emploi, ou en contrepartie de la perte, ou en lieu et place du non exercice de son activité au sein du groupe d'entreprises ainsi que pour l'abandon de sa participation aux bénéfices ou de telles perspectives. Il s'agirait dès lors d'une recette de substitution pour plusieurs années de pertes sous des conditions nouvelles d'emploi ancien qui aurait été versée pour des raisons indépendantes de sa propre volonté ainsi que de la volonté des anciens actionnaires de la société ... s.a., mais non pas indépendantes de la volonté des nouveaux actionnaires de la société en question, de sorte qu'il s'agirait bien d'un revenu extraordinaire au sens des articles 132 (1) 4, 131 (1) b et 11 (1) ou (2) LIR.

En ce qui concerne les tantièmes annuels touchés par le demandeur, désignés comme « ... » et plus particulièrement les développements du demandeur selon lesquels le principe du contradictoire aurait été violé en l'espèce dans la mesure où pour les années 2003 à 2008, pour lesquelles il y aurait eu rectification par le bureau d'imposition d'anciens bulletins émis précédemment, il ne se serait pas vu adresser de lettres questionnaires telles que prévues au § 205 (3) AO concernant les « bonus ... » taxés au Luxembourg, force est de relever qu'aux termes du § 205 (3) AO « (3) *Wenn von der Steuererklärung abgewichen werden soll, sind dem Steuerpflichtigen die Punkte in denen eine wesentliche Abweichung zu seinen Ungunsten in Frage kommt, zur vorherigen Äußerung mitzuteilen* ».

Aux termes du § 222 de la loi générale des impôts « *Hat bei Steuern, bei denen die Verjährungsfrist mehr als ein Jahr beträgt, das Finanzamt nach Prüfung des Sachverhalts einen besonderen, im Gesetz selber vorgesehenen schriftlichen Bescheid (Steuerbescheid, Steuermessbescheid, Freistellungsbescheid oder Feststellungsbescheid) erteilt, so findet, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, eine Änderung des Bescheids (eine Berichtigungsveranlagung oder eine Bericjtigungsfeststellung) nur statt :*

1. wenn neue Tatsachen oder Beweismittel bekanntwerden, die eine höhere Verlagerung rechtfertigen, und die Verjährungsfrist noch nicht abgelaufen ist ;

[…] »

Le droit du contribuable d'être informé et entendu avant la prise d'une décision administrative lui fixant une obligation patrimoniale plus lourde que celle par lui escomptée à travers les informations par lui soumises à l'autorité compétente, doit être considéré comme un droit élémentaire face à l'administration fiscale, destiné à protéger les droits de la défense du contribuable. [1]

Force est de constater en ce qui concerne les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2009 et 2011, qu'il résulte tant des explications du demandeur que des pièces versées en cause, que l'administration des Contributions directes s'est substantiellement écartée des revenus déclarés par Monsieur d'... en incluant dans le revenu imposable les bonis versés par la société anglaise « ... ... » pour les années afférentes à savoir …,- euros pour 2009 et …,- euros pour 2011 sans pour autant en informer ce dernier avant l'émission desdits bulletins d'impôt.

[1] TA 7 janvier 1998, n° 10112 du rôle, Pas. adm. 2015, V° Impôts, n° 479 et les références y citées.

En ce qui concerne les années 2003 à 2008 et plus particulièrement la question de savoir si le § 205 alinéa 3 de la loi générale des impôts est également applicable en cas de rectification du bulletin d'impôt suite à la découverte de faits ou pièces nouveaux en vertu du § 222 de la loi générale des impôts, applicabilité contestée par la partie étatique, force est de constater que la loi générale des impôts n'exclut pas l'application du § 205 alinéa 3 de la loi générale des impôts en cas de rectification d'un bulletin d'impôt sur base du § 222 de la loi générale des impôts. D'autre part, le droit d'être informé des points où le bureau d'imposition entend s'écarter de la déclaration d'impôt en défaveur du contribuable et de l'entendre en ses explications ne constitue pas une faveur ou un avantage réservé au seul contribuable ayant collaboré honnêtement avec le bureau d'imposition, mais un droit fondamental garantissant d'une manière générale les droits de la défense du contribuable. La formulation générale du principe inscrit au § 205 alinéa 3 disposant que si le bureau entend s'écarter de la déclaration d'impôt il a l'obligation d'en informer le contribuable des points différant de la déclaration d'impôt pour prise de position, ne permet pas de distinguer la situation avant l'émission du bulletin d'impôt originaire de celle de l'émission d'un bulletin rectificatif. En effet, dans les deux cas le bureau d'imposition s'écarte de la déclaration d'impôt du contribuable. Partant, la question de savoir si les circonstances amenant le bureau d'imposition à s'écarter de la déclaration d'impôt étaient découvertes après ou avant l'émission du bulletin d'impôt et l'attitude du contribuable vis-à-vis du bureau d'imposition et notamment sa volonté de collaborer ou non avec ce dernier, n'ont aucune incidence sur l'applicabilité des droits processuels fondamentaux des contribuables dont l'application doit rester neutre par rapport à des considérations d'ordre moral, étant rappelé à ce sujet que le droit fiscal est moralement neutre. Si un contribuable n'a pas rempli toutes ses obligations fiscales, la loi fiscale permet de sanctionner de tels comportements, notamment par des amendes, et ceci en permettant de mieux proportionner les sanctions à la gravité de la faute, mais ne saurait de ce fait priver le contribuable d'un droit fondamental.[2]

Si ce principe d'information préalable en cas de bulletins rectifiés ne se trouve dès lors pas formellement inscrit d'une manière générale dans l'AO, il trouve néanmoins son expression dans des dispositions en portant application dans certaines hypothèses et il découle par ailleurs implicitement mais nécessairement des principes d'instruction inscrits au § 204 (1) AO (cf. notamment Tipke-Kruse, RAO, 1e édit., § 204, Anm. 14 ; Becker, Riewald, Koch, RAO, 1965, § 204, Anm. 6).[3]

D'un autre côté, il est de principe que le droit d'information et de prise de position du contribuable ne doit pas aboutir à un formalisme excessif et que l'envergure des indications à fournir au contribuable doit être définie d'après les spécificités de chaque cas d'imposition. En outre, les données qui sont déjà connues dans le cadre du cas d'imposition et notamment les informations fournies par le contribuable lui-même ne doivent pas faire l'objet d'une information préalable en vue d'une prise de position (cf. HÜBSCHMANN, HEPP, SPITALER, RAO, § 205, Anm. 9 ; BECKER, RIEWALD, KOCH, *RAO*, 1965, § 204, Anm. 6).[4]

Or, en l'espèce, force est de constater qu'il résulte tant des pièces versées en cause, que des développements circonstanciés et non contestés du demandeur que les bulletins de l'impôt

[2] Cour adm. 29 juillet 2009, n°25536C du rôle, Pas. adm. 2015, V° Impôts, n° 486 .
[3] ibidem
[4] ibidem

sur le revenu des années 2003 à 2008, de même que les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2009 et 2011 ont été rectifiés suite à un courrier adressé en date du 22 février 2013 par ... s.à r.l. à l'administration des Contributions directes et plus particulièrement au bureau RTS Esch-sur-Alzette, dans lequel ... s.à r.l. a notamment mis en exergue le fait que le demandeur n'aurait que très sporadiquement travaillé pour les filiales de la société ... s.a. et notamment pour la société anglaise « ... ... » et a par ailleurs informé l'administration fiscale des montants exacts touchés par Monsieur d'... à titre de bonis lui versés pour ces mêmes activités. Il ne résulte cependant d'aucune pièce versée en cause que le demandeur ait été informé de l'existence de ce même courrier ou encore des intentions de l'administration des contributions directes d'émettre des bulletins rectificatifs pour les années 2003 à 2008, voire de s'écarter de ses déclarations en ce qui concerne les années 2009 et 2011 mais il s'est vu adresser de tels bulletins d'impôt litigieux moins d'un mois après l'envoi du courrier de la ... s.à r.l., à savoir le 13 mars 2013, lesdits bulletins ne contenant d'ailleurs pas d'explication détaillée mais faisant uniquement référence aux divers bonis lui versés au cours de ces mêmes années, bonis qualifiés de « *Bonuszahlugen ... s.a.* ».

Force est dès lors de constater qu'en l'espèce, le demandeur, lequel était d'avis, d'après les explications fournies en cause que les revenus litigieux sont imposables au seul Royaume-Uni pour avoir été versés en contrepartie de son travail pour la société anglaise « ... ... », n'a reçu aucune information préalable relative quant à la décision de l'administration des Contributions directes lui fixant une obligation patrimoniale plus lourde que celle retenue dans les bulletins de l'impôt sur le revenu initialement émis à son encontre pour les exercices fiscaux de 2003 à 2008, respectivement des revenus déclarés pour les années 2003 à 2009 et 2011, de sorte que son droit d'information et de prise de position a bien été violé en l'espèce, une telle information préalable n'aurait, au vu des circonstances de l'espèce pas été d'un formalisme excessif, mais bien au contraire indispensable afin de permettre au demandeur de prendre utilement position.

Il suit des développements qui précèdent que les bulletins rectifiés de l'impôt sur le revenu des années 2003 à 2008, ainsi que les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2009 et 2011 émis en date du 13 mars 2013 à l'égard de Monsieur d'... sont à annuler dans le cadre du recours en réformation pour cause de non-observation de la formalité substantielle du droit d'information et de prise de position formellement inscrit d'une manière générale dans l'AO.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours principal en réformation en la forme;

au fond le déclare justifié ;

partant, dans le cadre du recours en réformation, annule les bulletins de l'impôt sur le revenus rectifiés des années 2003 à 2008 émis en date du 13 mars 2013 à l'égard de Monsieur

d'..., ainsi que les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2009 et 2011, émis à la même date ;

renvoie l'affaire en prosécution de cause au bureau d'imposition Luxembourg 8 section des personnes physiques de l'administration des Contributions directes ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par:

Claude Fellens, vice-président,
Thessy Kuborn, premier juge,
Hélène Steichen, juge,

et lu à l'audience publique du 10 mai 2016, par le vice-président, en présence du greffier Goreti Pinto.

s. Goreti Pinto s. Claude Fellens

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 11 mai 2016
Le greffier du tribunal administratif